

Beschluss vom 23. Januar 2015, IX S 25/14

Aussetzung der Vollziehung: Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen - Änderungsmöglichkeiten des Folgebescheids

BFH IX. Senat

FGO § 69 Abs 1, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 4 S 1, EStG § 3 Nr 40 Buchst j, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 129 S 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182, EStG VZ 2007

Leitsätze

NV: Es ist ernstlich zweifelhaft, ob bei gesondert und einheitlich festgestellten Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften über die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens im Feststellungsbescheid zu entscheiden ist oder ob über die Anwendung der hälftigen Steuerbefreiung bindend erst im Festsetzungsverfahren zu entscheiden ist.

Ebenfalls ist ernstlich zweifelhaft, ob eine abweichend von den erklärten Besteuerungsgrundlagen vom Veranlagungsbearbeiter fehlerhaft angestoßene und von der Qualitätssicherungsstelle des Finanzamts (QSST) nicht berichtigte Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens als offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 Satz 1 AO berichtigt werden kann .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob hinsichtlich gesondert und einheitlich festgestellter Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändert oder nach § 129 AO berichtigt werden kann.
- 2 Die Antragsteller wurden im Streitjahr 2007 beim Antragsgegner (Finanzamt --FA--) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In ihrer am 27. Februar 2009 eingereichten Einkommensteuererklärung erklärten die Antragsteller auf der Rückseite der Anlage SO in den Zeilen 58 und 59 ("Anteile an Einkünften --einschließlich des steuerfreien Teils der Einkünfte, für die das Halbeinkünfteverfahren gilt--") unter der Kennziffer (Kz.) 55.134 einen Betrag von 2.095.500 €. In der Zeile 60, Kz. 55.136 ("In Zeile 59 enthaltene Einkünfte, für die das Halbeinkünfteverfahren gilt") war kein Eintrag enthalten. Die "Beteiligungen an privaten Veräußerungsgeschäften 2007" waren in einer gesonderten Anlage zur Einkommensteuererklärung wie folgt erläutert:

X-/Y-Straße 111/1111/1111 558.707 €

Z-Straße 222/2222/2222 1.536.793 €

Summe 2.095.500 €

- 4 In Bezug auf die übrigen Einkünfte des Antragstellers aus privaten Veräußerungsgeschäften waren die Angaben in den Zeilen 41 bis 50 der Anlage SO in einer insgesamt drei Seiten umfassenden "Ergänzungsliste zur Anlage SO" näher erläutert. Dabei wurden detaillierte Angaben zu den einzelnen Beträgen, die "dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen" und die "nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen" gemacht.
- 5 Mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. September 2009 wurde vom FA die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt. Die Einkünfte des Antragstellers aus privaten Veräußerungsgeschäften wurden mit 1.047.934 € angesetzt. Ursache für diesen --unstreitig fehlerhaften-- Ansatz war der Umstand, dass der in Kz. 55.134 eingetragene Betrag von 2.095.500 € durch den Bearbeiter irrtümlich auch unter der Kz. 55.136 ("In Zeile 59

enthaltene Einkünfte, für die das Halbeinkünfteverfahren gilt") erfasst wurde. Die Einkommensteuerveranlagung der Antragsteller war dabei nicht nur vom zuständigen Sachbearbeiter, sondern auch von der Qualitätssicherungsstelle des FA überprüft worden. Am 28. Dezember 2009 und am 9. September 2010 wurde der Einkommensteuerbescheid aus nicht streitigen Gründen geändert. Die Berücksichtigung der streitigen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften mit dem Halbeinkünfteverfahren blieb bestehen.

- 6 Das FA A hatte unter der Steuer-Nr. 222/2222/2222 betreffend die "Grundbesitzgesellschaft Z-Straße" mit Feststellungsbescheid vom 22. Januar 2009 die auf den Antragsteller entfallenen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 1.536.793,50 € mitgeteilt. Das FA B stellte unter der Steuer-Nr. 111/1111/1111 betreffend die "X-/Y-Straße Grundstücksgemeinschaft" die Einkünfte mit Feststellungsbescheid vom 12. April 2010 fest. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften wurden für den Antragsteller mit 558.707 € festgestellt. Hinweise oder Feststellungen zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens enthielten beide Feststellungsbescheide nicht.
- 7 Am 16. März 2011 erließ das FA einen geänderten und auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützten Änderungsbescheid, in dem es die Einkünfte des Antragstellers aus privaten Veräußerungsgeschäften mit 2.095.684 € ohne Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ansetzte. Der von den Antragstellern gegen den Änderungsbescheid eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die von den Antragstellern erhobene Klage als unbegründet ab. Das FA habe zu Recht auf der Grundlage von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO am 16. März 2011 einen geänderten Einkommensteuerbescheid erlassen und die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ohne Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens angesetzt. Denn in den jeweiligen Feststellungsbescheiden sei mit Bindungswirkung für die Einkommensteuerbescheide konkludent negativ festgestellt worden, dass diese Einkünfte nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterlägen. Es spreche einiges dafür, das Halbeinkünfteverfahren auf der Grundlage der "Nettomethode" bereits auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft zu berücksichtigen. Soweit nach der "Bruttomethode" Anteile i.S. des § 3 Nr. 40 EStG lediglich "nachrichtlich" vom Feststellungsfinanzamt dem Festsetzungsfinanzamt gemeldet werden und bei Letzterem die Entscheidung über die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens getroffen werde, sei dem nicht zu folgen. Vielmehr sei die "modifizierte Bruttomethode" vorzuziehen, wonach dem Halbeinkünfteverfahren unterfallende Anteile vom Feststellungsfinanzamt als andere Besteuerungsgrundlagen mit Bindungswirkung für das Festsetzungsfinanzamt festgestellt werden. Daher folge hier bereits aus den Feststellungsbescheiden, dass hinsichtlich der streitigen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ausgeschlossen gewesen sei. Darüber hinaus habe aber auch die Befugnis des FA bestanden, den Fehler, der bei Erlass des erstmaligen Einkommensteuerbescheids unterlaufen sei, wegen einer offenbaren Unrichtigkeit nach § 129 Satz 1 AO zu berichtigen. Die zusätzliche Erfassung des nur in der Kz. 55.134 eingetragenen Betrags von 2.095.500 € auch unter der Kz. 55.136 habe nicht auf einem die Berichtigung ausschließenden Tatsachen- oder Rechtsirrtum, sondern auf einem rein mechanischen Versehen beruht. Spuren einer Willensbildung des Bearbeiters seien hierzu nicht ersichtlich. Vielmehr verdeutliche gerade der zeitliche Ablauf der Veranlagung, dass bei der Dateneingabe ein rein mechanisches Versehen vorgelegen habe.
- 9 Mit ihrer dagegen unter dem Aktenzeichen IX B 118/14 erhobenen Nichtzulassungsbeschwerde und ihrem dazu gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) bringen die Antragsteller vor: Die Frage, ob die Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung mit Bindungswirkung erfolge oder erst auf der Ebene des Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung durchzuführen sei, sei von grundsätzlicher Bedeutung. Im Schrifttum werde dazu die Auffassung vertreten, die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens erfolge erst auf der Ebene des Veranlagungsfinanzamts. Zudem sei auch die Frage von grundsätzlicher Bedeutung, ob ein mechanisches Versehen i.S. des § 129 AO auch dann noch vorliegen könne, wenn die Veranlagung von der Qualitätssicherungsstelle des FA geprüft und dieser der Fehler nicht aufgefallen sei. Gehe es um die Frage der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, liege ein Fehler in der Rechtsanwendung vor, der eine Änderung nach § 129 AO ausschließe. Schließlich liege auch ein Verfahrensfehler vor. Denn ihnen sei die Akteneinsicht in die erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgelegten "Einkommensteuerhandakten" verwehrt worden. Dabei sei von ihnen schriftsätzlich ausdrücklich Akteneinsicht beantragt worden. Auch habe das FG von einer Zeugenvernehmung des Sachgebietsleiters der Qualitätssicherungsstelle, die sich in der mündlichen Verhandlung aufgedrängt habe, Abstand genommen. Soweit sich das FG nunmehr auf den Ablauf der Veranlagung stütze, stelle die angegriffene Entscheidung sich als Überraschungsentscheidung dar.
- 10 Am 27. Oktober 2011 und am 24. August 2012 sind aus jeweils nicht streitigen Gründen Änderungsbescheide zur

Einkommensteuer 2007 erlassen worden. Ein am 17. Oktober 2014 von den Antragstellern beim FA gestellter Antrag auf AdV ist abgelehnt worden.

- 11** Die Antragsteller beantragen sinngemäß, die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für 2007 vom 16. März 2011 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 27. Oktober 2011 und vom 24. August 2012 ab Fälligkeit in Höhe von 437.675 € auszusetzen.
- 12** Das FA beantragt, den Antrag auf AdV abzulehnen.
- 13** Nach Auffassung des FA könne die AdV bereits deswegen nicht gewährt werden, weil die eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde unzulässig sei. Denn der geltend gemachte Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung sei nicht hinreichend dargelegt worden. Auch habe die Nichtzulassungsbeschwerde in der Sache keine Erfolgsaussichten, so dass auch aus diesem Grund eine AdV ausscheide. Gehe es um die Frage der Einkünftezuordnung bei den einzelnen Gesellschaftern aufgrund von außerhalb der Gesellschaft verwirklichten Besteuerungsmerkmalen, sei dafür das Festsetzungsfinanzamt zuständig. Gehe es darum, die dem Halbeinkünfteverfahren unterfallenden Beträge als sonstige Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen, sei das Feststellungsfinanzamt zuständig. Die Frage, wann eine offenbare Unrichtigkeit vorliege, sei höchstrichterlich geklärt. Ob dies auch gelte, wenn der Fall zusätzlich von der Qualitätssicherungsstelle punktuell geprüft werde, sei eine Frage des Einzelfalls.
- 14** Mit Beschluss vom heutigen Tag hat der Senat unter dem Aktenzeichen IX B 118/14 die Revision zugelassen. Das Revisionsverfahren hat das Aktenzeichen IX R 4/15 erhalten.

Entscheidungsgründe

- 15** II. Der Antrag auf AdV ist zulässig und begründet.
- 16** 1. Der Antrag ist zulässig. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Ein diesbezüglicher Antrag ist nach § 69 Abs. 4 FGO nur zulässig, wenn die Behörde einen Antrag auf AdV ganz oder teilweise abgelehnt hat. Da die Antragsteller eine Nichtzulassungsbeschwerde erhoben haben, ist der Bundesfinanzhof (BFH) das Gericht der Hauptsache i.S. von § 69 Abs. 3 FGO. Auch sind die Zugangsvoraussetzungen des § 69 Abs. 4 FGO für die unmittelbare Anrufung des BFH erfüllt. Das FA hat einen Antrag auf AdV abgelehnt.
- 17** 2. Der Antrag ist begründet. Es bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids i.S. des § 69 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO.
- 18** a) Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des Verwaltungsakts gewichtige Umstände zutage treten, die Unentschiedenheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 27. Oktober 2009 IX B 171/09, BFH/NV 2010, 409, m.w.N.). Solche ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids können schon dann bestehen, wenn ernstlich mit einer Zulassung der Revision zu rechnen ist (vgl. z.B. Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 69 Rz 97, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH). Aufgrund der mit Beschluss vom heutigen Tage erfolgten Zulassung der Revision sind daher ernstliche Zweifel im Sinne der Vorschrift gegeben.
- 19** b) Es ist ernstlich zweifelhaft, ob das FG die streitige Änderung auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und hilfsweise auf § 129 AO stützen konnte. Die Frage, ob die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei gesondert und einheitlich festgestellten Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften auch bei fehlenden Angaben dazu konkludent Inhalt des Feststellungsbescheids ist und auch in Bezug auf die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens zu einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO führen kann oder ob über die volle oder hälftige Besteuerung erst im Folgebescheid zu entscheiden ist, ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt. Die Entscheidung des BFH vom 18. Juli 2012 X R 28/10 (BFHE 238, 484, BStBl II 2013, 444) betraf den Fall, dass im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bindende Angaben zu den dem Halbeinkünfteverfahren unterfallenden Einkünften vorhanden waren.
- 20** Zwar spricht der Wortlaut des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis j EStG in der im Streitjahr 2007 geltenden Fassung nach der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung dafür, dass die hälftige Steuerbefreiung bei

Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen bereits im Rahmen der Einkünfteermittlung und damit auf Ebene des Feststellungsbescheids zu berücksichtigen ist (vgl. Engel, Der Betrieb 2003, 1811, 1815; Nacke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 40 EStG Rz 48). Werden die Einnahmen "brutto" festgestellt, muss für eine Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens im Folgebescheid für einen verständigen Empfänger dann aus dem Grundlagenbescheid aber zweifelsfrei erkennbar sein, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ein weiterer Rechenschritt nötig ist (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 56; Griemla, Finanz-Rundschau --FR-- 2005, 719, 723; Isler, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 137 f.; Klein/Ratschow, AO, 12. Aufl., § 180 Rz 15). Fehlende (ergänzende) Angaben zum Halbeinkünfteverfahren im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung führen dann zwingend zum Ansatz der Einkünfte im Folgebescheid in voller Höhe. In diesem Fall wären aufgrund der Anpassungsverpflichtung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vom FA zu Recht die Einkünfte in voller Höhe im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erfasst worden.

- 21** Im Schrifttum und auch seitens der Finanzverwaltung wird jedoch auch die Auffassung vertreten, über die Anwendung der hälftigen Steuerbefreiung werde bindend erst im Festsetzungsverfahren hinsichtlich des Folgebescheids entschieden (vgl. Blümich/Erhard, § 3 Nr. 40 EStG Rz 5; Scholten/Griemla/Kinalzik, FR 2010, 259, 264; Ministerium für Finanzen und Bundesangelegenheiten des Saarlandes, Verfügung vom 28. Juni 2005 B/2-3-108/2005-S 2120, juris; offen Söhn in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 180 AO Rz 229a). In diesem Fall stellt sich bei summarischer Prüfung die fehlerhafte Erfassung der Einkünfte unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens als materiell-rechtlicher Fehler auf der Ebene des Folgebescheids dar, der nicht von der Anpassungspflicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO erfasst ist (vgl. für den Fall einer fehlerhaften Anwendung der Tarifbegrenzung des § 32c EStG BFH-Urteil vom 22. August 2007 X R 39/02, BFHE 218, 503, BStBl II 2008, 4). In diesem Fall ist bei summarischer Prüfung auch zweifelhaft, ob die --unstreitig fehlerhafte-- Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens die Annahme einer Änderungsmöglichkeit wegen einer offenbaren Unrichtigkeit nach § 129 AO ermöglicht. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass die Veranlagung der Antragsteller als "I-Fall" sowohl vom Sachbearbeiter der Veranlagungsstelle als auch vom Sachbearbeiter der Qualitätssicherungsstelle sowie vom zuständigen Sachgebietsleiter in vollem Umfang zu prüfen war.
- 22** 3. Unentschieden kann daher bleiben, ob auch die von den Antragstellern aufgeworfenen Verfahrensfehler zu einer Zulassung der Revision und damit zur Annahme von ernstlichen Zweifeln geführt hätten.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de